

**Audience publique du 26 mars 2007**

Recours formé par la société ... S.A.  
en matière d'impôt sur la fortune

---

**JUGEMENT**

Vu la requête inscrite sous le numéro 21936 du rôle et déposée au greffe du tribunal administratif le 14 septembre 2006 par Maître Jean-Pierre WINANDY, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, demeurant à Luxembourg, au nom de la société ... S.A., ayant son siège social à L-..., immatriculée au registre de commerce et des sociétés de Luxembourg sous le numéro B 53.350, tendant à la réformation, sinon à l'annulation d'un bulletin d'établissement de la valeur unitaire au 1<sup>er</sup> janvier 2002 émis le 23 février 2005 par le bureau d'imposition Luxembourg sociétés 6 ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du Gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 14 décembre 2006 ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe du tribunal administratif le 10 janvier 2007 par Maître Jean-Pierre WINANDY au nom de la société ... S.A. ;

Vu les pièces versées en cause et notamment le bulletin critiqué ;

Entendu le juge-rapporteur en son rapport, ainsi que Maître Jean-Pierre WINANDY et Monsieur le délégué du Gouvernement Jean-Marie KLEIN en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 7 mars 2007.

---

Le 10 juin 2003, la société ... S.A., désignée ci-après par « la société ... », fit parvenir au bureau d'imposition compétent la déclaration pour l'impôt sur le revenu des collectivités et l'impôt commercial communal pour l'année 2002 et la déclaration de la fortune au 1<sup>er</sup> janvier 2002 en y annexant notamment ses bilans fiscaux au 28 février 2001 et au 28 février 2002.

En remplissant sa déclaration de la fortune au 1<sup>er</sup> janvier 2002, la société ... se fonda sur les chiffres du bilan fiscal au 28 février 2002 en fixant sa fortune nette à un montant négatif de - 15.849.425 €

Le 23 février 2005, le bureau d'imposition Luxembourg sociétés 6 fit parvenir à la société ... le bulletin d'établissement de la valeur unitaire au 1<sup>er</sup> janvier 2002 en fixant sa fortune nette à un montant positif de 93.097.750 € en se fondant sur les chiffres du bilan fiscal au 28 février 2001.

Le 22 décembre 2005, la société ... fit parvenir au directeur de l'administration des Contributions une réclamation à l'encontre de ce bulletin d'établissement de la valeur unitaire.

En l'absence de décision directoriale, la société ..., par requête déposée au greffe du tribunal administratif le 14 septembre 2006, a fait introduire un recours en réformation, sinon en annulation à l'encontre du bulletin d'établissement de la valeur unitaire au 1<sup>er</sup> janvier 2002, émis le 23 février 2005, par le bureau d'imposition Luxembourg sociétés 6.

En premier lieu la société ...fait valoir que les dispositions des § 211 (2), 204 (1) et 205 (3) de la loi générale sur les impôts du 22 mai 1931, dite « *Abgabenordnung* », ci-après désignée par « *AO* » n'auraient pas été respectées, entraînant que le bulletin serait entaché d'irrégularités manifestes, de sorte qu'aucun délai n'aurait commencé à courir pour introduire une réclamation à son encontre. Il s'en suivrait que le recours actuellement introduit devant le tribunal administratif serait dès lors recevable.

Le délégué du Gouvernement fait valoir que le recours porté devant le tribunal administratif en vertu de l'article 8 (3) 3 de la loi modifiée du 7 novembre 1996 supposerait une réclamation valable.

Il ne partage pas l'argumentation de la demanderesse que des prétendues irrégularités, entachant le bulletin, auraient empêché le délai de réclamation de trois mois de courir.

Il précise que le § 211 AO ne viserait pas ces questions de droit, dans la mesure où le bulletin d'établissement de la valeur unitaire s'est basé sur les chiffres fournis par la société ...et qu'il ne se serait écarté que de la date de référence retenue par celle-ci, de sorte que le délai contentieux aurait couru normalement. Il s'ensuivrait que le recours actuel introduit devant le tribunal administratif serait tardif.

Il continue que les deux moyens tirés respectivement d'une violation du § 204 (1) et d'une violation du § 205 (3) AO seraient inopérants dans la mesure où de tels vices de la procédure d'imposition ne pourraient être relevés que dans le cadre d'une instance régulièrement introduite.

Il y a donc lieu de trancher d'abord la question de la recevabilité du recours.

L'article 8 (3) 3 de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif a la teneur suivante :

*« Lorsqu'une réclamation au sens du §228 de la loi générale des impôt a été introduite et qu'aucune décision définitive n'est intervenue dans le délai de six mois à partir de la demande, le réclamant peut considérer la réclamation comme rejetée et interjeter recours devant le tribunal administratif contre la décision qui fait l'objet de la réclamation ».*

Le § 228 AO dispose :

*« Les décisions visées au § 211<sup>1</sup>...peuvent être attaquées dans un délai de trois mois par voie de réclamation devant le directeur de l'Administration des contributions directes ou son délégué. Il sera procédé conformément au § 299. La décision du directeur est susceptible d'un recours devant le tribunal administratif, qui statuera au fond ».*

---

<sup>1</sup> En l'espèce der Steuerbescheid

L'article 8 (3) 3 de la loi modifiée du 7 novembre 1996 permet au contribuable, au cas où sa réclamation ne reçoit pas une réponse définitive de la part du directeur dans un délai de six mois à partir de la demande, d'interjeter un recours devant le tribunal administratif contre la décision qui fait l'objet de la réclamation.

Le tribunal est donc en principe compétent pour analyser le recours introduit. Il y a encore lieu d'analyser si le recours a été introduit dans le délai prescrit par la loi.

En l'espèce il est constant que la décision litigieuse est le bulletin d'établissement de la valeur unitaire au 1<sup>er</sup> janvier 2002, émis le 23 février 2005.

La réclamation a été introduite le 22 décembre 2005, de sorte qu'il est également constant qu'elle a été introduite après le délai de trois mois prévue par le § 228 AO. Il en résulte que la réclamation est en principe irrecevable.

La société ...entend tirer profit des dispositions des § 211, 204 et 205 AO pour faire valoir, qu'en présence d'irrégularités manifestes du bulletin, aucun délai de recours n'aurait commencé à courir.

Le § 211 AO dispose :

*„(1) Steuerbescheide, die nach den Steuergesetzen schriftlich zu erteilen sind, müssen die Höhe der Steuer enthalten.*

*(2) Sie müssen ferner enthalten ....4. die Punkte, in denen von der Steuererklärung abgewichen worden ist“.*

Le § 246 (3) AO dispose *„Fehlt in einem Bescheid eine Rechtsmittelbelehrung oder ist sie unrichtig erteilt, so wird die Rechtsmittelfrist nicht in Lauf gesetzt. Dasselbe gilt für die in Absatz 2 § 211 vorgesehenen Punkte“.*

En l'espèce, il résulte des pièces versées en cause que le bureau d'imposition a procédé à une déviation par rapport à la déclaration de la fortune au 1<sup>er</sup> janvier 2002 en se basant sur les chiffres tels que résultant du bilan fiscal au 28 février 2001 et non pas ceux du 28 février 2002 tel qu'indiqué sur la déclaration et qu'il n'a pas indiqué les points sur lesquels il a eu déviation dans le bulletin litigieux, de sorte que les dispositions des § 211 et 246 (3) AO trouvent application en l'espèce.

En effet la société ...en se basant sur les chiffres tels que résultant du bilan fiscal au 28 février 2002 indique une fortune nette négative de 15.849,425 €, tandis que le bureau d'imposition a retenu une fortune nette positive de 93.097.750 € en se basant sur les chiffres tels que résultant du bilan fiscal au 28 février 2001.

En application des dispositions précitées, le délai de recours de trois mois applicable à l'introduction d'une réclamation ne commence pas à courir en cas de défaut d'indication des points sur lesquels il y a eu déviation par rapport à la déclaration d'imposition remise par la demanderesse au bureau d'imposition compétent.

Dans ces conditions, le recours principal en réformation en ce qu'il entend déférer au tribunal le bulletin d'établissement de la valeur unitaire au 1<sup>er</sup> janvier 2002, émis le 23 février 2005 est introduit dans les délais et forme de la loi, de sorte qu'il est recevable.

Le recours en annulation introduit en ordre subsidiaire est dès lors irrecevable.

La demanderesse conclut ensuite à la nullité du bulletin d'établissement pour non respect des dispositions du § 205 (3) AO pris ensemble avec l'article 204 (1) AO. Elle estime que le bureau d'imposition en fixant la valeur unitaire au 1<sup>er</sup> janvier 2002 sur la base des comptes arrêtés au 28 février 2001, sans en informer au préalable le contribuable aurait violé la formalité substantielle fixée par le § 205 (3) AO.

En vertu du § 205 (3) AO « *wenn von der Steuererklärung abgewichen werden soll, sind dem Steuerpflichtigen die Punkte, in denen eine wesentliche Abweichung zu seinen Ungunsten in Frage kommt, zur vorherigen Äußerung mitzuteilen* ».

Cette disposition met en substance à charge du bureau d'imposition, préalablement à l'émission du bulletin d'impôt, une obligation positive de communication des éléments au sujet desquels il décide de ne pas s'en tenir à la déclaration du contribuable, pour autant que ces éléments représentent une « *wesentliche Abweichung* » en défaveur du contribuable par rapport à sa déclaration.

Le § 205 (3) AO constitue une application du principe général du droit pour le contribuable d'être entendu par le bureau d'imposition (« *Anspruch auf Gehör* »), tel qu'il résulte du § 204 (1) AO. L'application de ce principe général a pour conséquence que sans une consultation appropriée du contribuable, il n'est pas possible d'asseoir correctement l'obligation fiscale du contribuable compte tenu de sa situation patrimoniale.

A cet effet le contribuable est appelé d'abord à indiquer les éléments et données qui lui sont demandés dans le cadre de la déclaration d'impôt.

Cette obligation de collaboration du contribuable dans le cadre de l'établissement des bases d'imposition de son revenu a comme corollaire son droit d'être entendu avant la prise d'une décision administrative lui fixant une obligation patrimoniale plus lourde que celle par lui escomptée à travers sa déclaration, lorsque cette « *wesentliche Abweichung* » en sa défaveur provient d'une divergence au sujet des informations et documents par lui communiqués au bureau d'imposition à travers sa déclaration d'impôt. Lorsque la divergence de vues mise en avant par le contribuable s'analyse en substance purement en une question d'application de la loi qui relève de la compétence du bureau d'imposition, le contribuable n'a pas droit à être entendu préalablement à l'établissement du bulletin d'imposition<sup>2</sup>.

En l'espèce, il est constant que la société ...a pour les exercices d'imposition 2001 et 2002 clôturé ses comptes au 28 février 2001 et au 28 février 2002. Tandis que la société ...s'est basée pour fixer la valeur de sa fortune sur le bilan fiscal au 28 février 2002, le bureau d'imposition s'est basé, quant à lui, sur les chiffres tels que résultant du bilan fiscal au 28 février 2001, également versé à l'appui de sa déclaration d'impôt.

---

<sup>2</sup> CA 27 janvier 2004 n° 16643C, Pas.adm. 2006 V° Impôts, n° 325, p. 514

Les parties s'accordent pour retenir que le seul point litigieux se résume à celui relatif à la fixation de la date de référence à prendre en compte pour procéder à l'évaluation de la fortune. En ce qui concerne le choix de la date de référence, le délégué du Gouvernement estime que ce serait une question de droit, tandis que la demanderesse estime que le bureau d'imposition aurait dû l'informer de la date retenue, étant donné qu'elle différerait de celle retenue par ses soins.

Au vu de ce qui précède, le tribunal retient que la divergence de vue s'analyse en substance en une question d'application de la loi, en l'espèce de celle du § 166 de la loi modifiée du 16 octobre 1934 communément appelé *Bewertungsgesetz* désigné ci après par « *BewG* », applicable pour déterminer la date de référence à retenir pour évaluer la fortune de la demanderesse. En effet c'est cet article intitulé « *Bewertungsstichtag* » qui règle la question spécifique actuellement litigieuse de la fixation de la date de référence à appliquer.

A cela s'ajoute qu'il résulte du formulaire pré-imprimé relatif à la déclaration de la fortune au 1<sup>er</sup> janvier 2002 que la valeur de la fortune est à indiquer au 1<sup>er</sup> janvier 2002. Malgré cette indication formelle, la société ...a indiqué la valeur de la fortune en se référant aux chiffres résultant du bilan fiscal clôturé au 28 février 2002, c'est-à-dire à une date postérieure à celle expressément requis, de sorte qu'elle n'a pas respecté les exigences clairement libellées par l'administration des Contributions. Par ailleurs une note de bas de page attire l'attention du contribuable sur le fait que « *les entreprises dont l'exercice social ne cadre pas avec l'année du calendrier pourront être autorisées à inscrire dans la déclaration les valeurs d'après leur consistance au dernier bilan clôturé avant le 1.1.2002* », c'est-à-dire de la possibilité d'opter pour une date antérieure au 1<sup>er</sup> janvier 2002.

Il y a donc lieu de retenir que le § 205 (3) n'est pas applicable en l'espèce, les divergences de vues mises en avant portent sur une question de droit, de sorte que le moyen mettant en cause une violation des § 204 et 205 (3) AO n'est pas fondé.

Quant au fond, la société ...affirme que la date de référence à retenir correspond, en principe, à celle du 31 décembre de l'année qui précède la date de la fixation générale que le § 63 (3) constitue une exception au principe général tel que retenu au § 63 (2) dans le cas où l'exercice social ne cadre pas avec l'année du calendrier.

Pour le surplus la société ...bien qu'elle admette que le prélèvement de l'impôt sur la fortune sur la base de la valeur prévalant à la clôture de l'exercice précédant le « *Feststellungszeitpunkt* » est conforme aux dispositions du § 63 (3) *BewG*, fait cependant valoir que ce prélèvement « *conduit à une imposition excessive dans la mesure où la valeur unitaire au 1<sup>er</sup> janvier 2002 à partir des comptes au 28 février 2001 s'élève à 93.097.750 € alors que sur base des comptes au 31 décembre 2001 la valeur unitaire est égale à zéro* ». Elle estime encore que le fait de bénéficier d'une disposition dérogatoire ne pourrait pas être moins favorable que l'application pure et simple du principe premier de la loi, à savoir la détermination de la valeur unitaire sur la base des comptes établis au 31 décembre et sollicite dès lors l'application du principe général d'imposition consistant en la détermination de la valeur unitaire sur la base des comptes établis au 31 décembre 2001 et non sur base des comptes établis au 28 février 2001.

Le délégué du Gouvernement estime que la société ...s'insurgerait inutilement contre l'application du § 63 (3) *BewG*.

Le § 63 (2) et (3) est libellé comme suit :

*„(2) Für Betriebe, die regelmäßig jährliche Abschlüsse auf den Schluss des Kalenderjahrs machen, ist dieser Abschlusstag zugrunde zu legen“.*

*(3) Für Betriebe, die regelmäßig jährliche Abschlüsse auf einen anderen Tag machen, kann auf Antrag zugelassen werden, dass der Schluss des Wirtschaftsjahrs zugrunde gelegt wird, das dem Feststellungszeitpunkt vorangeht. An den Antrag bleibt der Betrieb auch für künftige Feststellungen der Einheitswerte insofern gebunden, als stets der Schluss des letzten regelmäßigen Wirtschaftsjahrs zugrunde zu legen ist“..*

En l'espèce, étant donné que la société ...a clôturé pour les exercices d'imposition 2001 et 2002 ses comptes au 28 février 2001 et au 28 février 2002 et non pas au 31 décembre 2001, respectivement au 31 décembre 2002, et qu'elle a soumis les bilans clôturés respectivement au 28 février 2001 et 2002 au bureau d'imposition, il y a lieu de retenir que la société ...s'est placée elle-même dans le cadre de l'exception prévue par le § 63 (3) BewG et c'est dès lors à bon droit que le délégué du Gouvernement retient que la demande telle que prévue par le § 63 (3) BewG n'a pas besoin d'être explicite, dans la mesure où elle résulte du fait que le contribuable a clôturé son bilan à une autre date que celle correspondant à la fin de l'année du calendrier, c'est-à-dire au 31 décembre.

La société ...ne s'est dès lors pas placée dans le cadre du § 63 (2), mais a opté pour l'application du § 63 (3) de sorte qu'en application de ce paragraphe la valeur de la fortune à retenir correspond à la valeur telle que résultant du dernier bilan clôturé avant la date de référence (31 décembre 2001) à savoir à celle du 28 février 2001, date effective de la clôture du bilan.

C'est dès lors à bon droit que le bureau d'imposition a appliqué cette date. A ce titre l'argumentation de la demanderesse que la prise en compte de cette date aurait conduit à une imposition excessive ne saurait constituer un moyen juridique, étant donné que le choix litigieux a été opéré en conformité des dispositions légales applicables. Le tribunal ne saurait tenir compte des considérations avancées par la demanderesse pour invalider une décision légalement prise, d'autant plus que c'est le propre comportement de la demanderesse qui a déclenché l'application d'une date de référence ne correspondant pas à celle retenue en principe.

Au vu de ce qui précède le recours n'est dès lors pas fondé.

### **Par ces motifs,**

le tribunal administratif, première chambre, statuant contradictoirement,

reçoit le recours en réformation en la forme,

au fond le déclare non justifié et en déboute,  
déclare le recours en annulation irrecevable,  
condamne la demanderesse aux frais.

Ainsi jugé par et prononcé à l'audience publique du 26 mars 2007 :

Mme Lamesch, premier juge,

Mme Thomé, juge,

M. Sünner, juge,

en présence de M. Schmit, greffier en chef.

s. Schmit

s. Lamesch